

Arrêt de la Cour

Gevoegde zaken C-78/02?C-80/02

Elliniko Dimosio

tegen

Maria Karageorgou e.a.

(verzoeken van het Dioikitiko Efeteio Athinon om een prejudiciële beslissing)

«Zesde BTW-richtlijn – Artikel 21, punt 1, sub c – Belastingplichtigen – Persoon die belasting op factuur vermeldt – Belasting bij vergissing door niet-belastingplichtige betaald en op door hem opgestelde factuur vermeld»

Conclusie van advocaat-generaal L. A. Geelhoed van 15 mei 2003 Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 6 november 2003

Samenvatting van het arrest

1..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastingplichtigen – Personen die in verhouding van ondergeschiktheid diensten verrichten voor staat – Daarvan uitgesloten – Dienstverrichter die onwetend is van die verhouding van ondergeschiktheid – Factuur waarop bedrag aan belasting over toegevoegde waarde is vermeld – Bedrag dat niet als dergelijke belasting mag worden aangemerkt

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, punt 1, en 4, leden 1 en 4)

2..Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Regularisatie van ten onrechte gefactureerde belasting – Bedrag als belasting over toegevoegde waarde op factuur vermeld als gevolg van vergissing over onderwerping van dienstverrichting aan die belasting – Terugbetaling van dat bedrag niet in strijd met artikel 21, punt 1, sub c, van richtlijn 77/388

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 21, punt 1, sub c)

1. Het bedrag dat een persoon die voor de staat diensten verricht, als belasting over de toegevoegde waarde op een factuur vermeldt, mag niet als belasting over de toegevoegde waarde worden aangemerkt wanneer deze persoon bij vergissing denkt dat hij deze diensten als zelfstandige verricht, terwijl er in werkelijkheid een verhouding van ondergeschiktheid bestaat. Een dergelijke persoon is namelijk geen belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388), en ingevolge artikel 2, lid 1, daarvan zijn de door hem verrichte diensten dus niet aan deze belasting onderworpen. cf. punten 40, 42, dictum 1

2. Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388), volgens hetwelk de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is indien zij is vermeld op een factuur of een als zodanig dienstdoend document, verzet zich niet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als belasting over de toegevoegde waarde op een factuur of een als zodanig dienstdoend document is vermeld, wanneer de betrokken diensten niet aan die belasting zijn onderworpen en het gefactureerde bedrag dus niet als belasting over de toegevoegde waarde kan worden aangemerkt. cf. punt 53, dictum 2

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 21, punt 1, sub c – Belastingplichtigen – Persoon die belasting op factuur vermeldt – Belasting ten onrechte door niet-belastingplichtige betaald en op door hem opgestelde factuur vermeld”

In de gevoegde zaken C-78/02 tot en met C-80/02,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Dioikitiko Efeteio Athinon (Griekenland), in de aldaar aanhangige gedingen tussen
Elliniko Dimosio

en

Maria Karageorgou (C-78/02), **Katina Petrova** (C-79/02), **Loukas Vlachos** (C-80/02),
om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), en in het bijzonder van de regel van artikel 21, punt 1, sub c, van deze richtlijn, dat de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is door ieder die deze belasting op een factuur vermeldt, wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),,

samengesteld als volgt: J.-P. Puissochet, kamerpresident, R. Schintgen, V. Skouris, N. Colneric en J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

? de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos en S. Detsis als gemachtigden,
? M. Karageorgou, vertegenwoordigd door E. Metaxaki en P. Yatagantzidis, dikigori,
? K. Petrova en L. Vlachos, vertegenwoordigd door A. Koutsolampros, dikigoros,
? de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Tserepa-Lacombe als gemachtigden,
gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Griekse regering, M. Karageorgou en de Commissie, ter terechtzitting van 20 maart 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 mei 2003,

het navolgende

Arrest

het Dioikitiko Efeteio Athinon (administratief hof te Athene) (Griekenland) krachtens artikel 234 EG in elke van de onderhavige zaken telkens twee identieke prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn), en meer in het bijzonder de regel van artikel 21, punt 1, sub c, van deze richtlijn, dat de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) verschuldigd is door ieder die deze belasting op een factuur vermeldt.

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van gedingen tussen de Elliniko Dimosio (Griekse Staat) en vertalers die werken voor het Griekse ministerie van Buitenlandse Zaken. Deze vertalers stellen bij vergissing BTW te hebben gefactureerd en eisen de terugbetaling ervan.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Aan de BTW zijn ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. [...]

4. De in lid 1 gebezigde term zelfstandig sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn.[...]

5 Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalt: De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document.

Bepalingen van nationaal recht

6 Volgens artikel 2, lid 1, van wet nr. 1642/1986 betreffende de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en andere bepalingen (FEK A' 125), in de versie die gold vóór de vervanging ervan bij artikel 1, lid 1, sub a, van wet nr. 2093/1992 (FEK A' 181), wordt de BTW onder meer geheven op de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

7 Volgens artikel 3, lid 1, van wet nr. 1642/1986, in de versie die gold vóór de vervanging ervan bij artikel 1 van wet nr. 2093/1992, wordt als belastingplichtige beschouwd iedere binnenlandse of buitenlandse natuurlijke of rechtspersoon of vereniging van personen, die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats waar hij of zij gevestigd is en het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Worden niet geacht zelfstandig een economische activiteit te verrichten, loontrekkenden en andere natuurlijke personen, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

8 Ten slotte bepaalt artikel 28, lid 1, van die wet, in de versie die gold vóór de vervanging ervan bij artikel 1, lid 42, van wet nr. 2093/1992: Voor de levering van goederen en het verrichten van diensten zijn de belasting verschuldigd: a) de in het binnenland gevestigde belastingplichtige, voor de door hem verrichte handelingen, [...], d) iedere andere persoon die de belasting op de door hem afgegeven facturen of als zodanig dienende documenten vermeldt [...]

De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

Zaak C-78/02

9 Bij besluit F.09323 van 12 april 1988 van de secretaris-generaal van het ministerie van Buitenlandse Zaken is M. Karageorgou als vertaalster Grieks-Engels aangesteld voor de vertaaldienst van dat ministerie.

10 Nadat zij bij het hoofd van de Dimosia Oïkonomiki Ypiresia (staatskas) te Cholargos (Griekenland) (hierna: DOY) voorlopige aangiften en een definitieve BTW-aangifte voor het jaar 1992 had ingediend, herriep zij met haar verzoek nr. 22240 van 29 december 1994 deze aangiften, en verzocht zij om terugbetaling van de door haar betaalde BTW, die volgens haar onverschuldigd was.

11 Tot staving van haar herroeping stelde Karageorgou dat de indiening van de betrokken aangiften berustte op een verkeerde rechtsopvatting harentwege, aangezien zij niet aan BTW is onderworpen voor de inkomsten uit haar werkzaamheid als vertaalster.

12 In haar verzoek stelde zij dat het ministerie van Buitenlandse Zaken ten opzichte van haar in een gezagsverhouding stond wat haar arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden betrof, aangezien zij enerzijds niet zelf haar vergoeding vaststelde en anderzijds het ministerie van Buitenlandse Zaken de verantwoordelijkheid ten aanzien van derden droeg voor haar werkzaamheden als vertaalster. Zij stelde bovendien dat de BTW die zij in haar aangiften voor 1992 heeft betaald, niet op de gebruiker werd afgewenteld (aangezien zij, noch het ministerie dat bedrag hebben geïnd bij de particulieren en rechtspersonen voor wie die vertalingen waren bestemd), zodat deze bedragen een deel van haar vergoeding vormen en geen belasting.

13 In zijn antwoord nr. 22240-22241 van 9 februari 1995 wees het hoofd van de DOY het verzoek van de betrokkene af, omdat enerzijds de op haar toepasselijke arbeidsvoorwaarden verschilden van deze van loontrekkenden, en Karageorgou anderzijds de BTW terecht had betaald, aangezien zij die belasting had vermeld op de kwitanties die zij aan het ministerie van Buitenlandse Zaken bezorgde en dus geen recht op teruggaaf van de betaalde belasting had.

14 In haar vonnis nr. 275/1995 wees de presidente van de Dioikitiko Protodikeio Athinon (administratieve rechtbank van eerste aanleg te Athene) (Griekenland) de vordering van Karageorgou toe, alsmede het verzoek tot herroeping van de BTW-aangiften voor het jaar 1992, waarbij zij het afwijzend besluit van het hoofd van de DOY nietig verklaarde, en gelastte zij de terugbetaling van het door Karageorgou betaalde bedrag. Dit vonnis is onder andere gegrond op de vaststelling dat vertalers werken als orgaan van de staat, die als enige verantwoordelijk is voor hun werkzaamheden, aangezien hun vertalingen officiële documenten zijn en Karageorgou haar werkzaamheden in een verhouding van ondergeschiktheid verricht wat de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden betreft.

15 De Elliniko Dimosio stelde tegen dit vonnis hoger beroep in bij het Dioikitiko Efeteio Athinon en voerde hierbij aan, zoals in eerste aanleg, dat Karageorgou, ongeacht de aard van haar werk, overeenkomstig artikel 28, lid 1, sub d, van wet nr. 1642/1986 verplicht was deze belasting te betalen omdat zij deze had vermeld op de kwitanties die zij tijdens de betrokken periode had opgesteld.

16 Bij arrest nr. 90/1996 verwierp de presidente van het Dioikitiko Efeteio Athinon het hoger beroep, en bevestigde zij de gegrondheid van het vonnis in eerste aanleg. Zij liet evenwel na de beroepsgrond te onderzoeken inzake de verplichting van Karageorgou om de belasting in kwestie te betalen wegens de vermelding ervan op de kwitanties die zij tijdens de betrokken periode had opgesteld.

17 De Elliniko Dimosio vorderde met een beroep op dit verzuim de nietigverklaring van het arrest van het Dioikitiko Efeteio Athinon bij de Symvoulia tis Epikrateias (Raad van State) (Griekenland).

18 De Symvoulia tis Epikrateias vernietigde bij arrest nr. 1659/1999 het arrest van het Dioikitiko Efeteio Athinon op het punt van de beroepsgrond ontleend aan de afgifte van een kwitantie waarop BTW was vermeld, omdat deze beroepsgrond volgens hem van wezenlijk belang was en de beroepsrechter derhalve ten onrechte naliet deze grond te onderzoeken, en hij verwees de zaak terug naar het Dioikitiko Efeteio Athinon voor een herbeoordeling. Zaken C-79/02 en C-80/02

19 In de zaken C-79/02 en C-80/02 betreffende respectievelijk K. Petrova en L. Vlachos zijn de feiten en de procedure in het hoofdgeding vergelijkbaar met deze in zaak C-78/02.

De prejudiciële vragen

20 Het Dioikitiko Efeteio Athinon besliste de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof in elk van de hoofdgedingen te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Is het bedrag dat op de factuur wordt vermeld door degene die in het kader van een overeenkomst van aanneming van werk diensten voor de staat verricht, BTW in de zin van de Zesde richtlijn, wanneer enerzijds de dienstverrichter ten onrechte meent dat hij die diensten als zelfstandige verricht, terwijl hij in werkelijkheid in een verhouding van ondergeschiktheid verkeert, en in opdracht van zijn werkgever op de kwitanties die hij afgeeft BTW in rekening brengt, niet over de totale wettelijke vergoeding die hij van de staat ontvangt ? en die de wettelijke grondslag vormt voor de BTW, die vervolgens samen met de wettelijke vergoeding wordt geïnd ?, maar volgens de methode van de interne aftrek berekend over de vergoeding die wordt geacht ook de verschuldigde BTW te omvatten, en anderzijds de staat de wettelijke vergoeding betaalt na aftrek van de BTW die geacht wordt erin te zijn begrepen?

2) Wordt afgeweken van het in artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn geponeerde beginsel van de vormelijkheid van de belasting (namelijk dat wanneer op de factuur of het als zodanig dienend document BTW is vermeld, die belasting aan de staat moet worden afgedragen), wanneer de staat, die die werkzaamheid verricht in het kader van zijn overheidsbevoegdheid, niet optreedt als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van voornoemde richtlijn voor de toepassing van het aftrekregeling, en het als belasting betaalde niet kan worden afgewenteld en niet wordt afgewenteld op de eindverbruiker (de met de staat contracterende particulier die de vertaling van documenten verlangt), en anderzijds de dienstverrichter aanspraak maakt op teruggaaf van de belasting die hij aan de belastingdienst heeft betaald, na aftrek van de eventuele voorbelasting, zodat er geen verrijking is?

21 Bij beschikking van de president van het Hof van 14 mei 2002 zijn de zaken C-78/02, C-79/02 en C-80/02 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Eerste prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

22 De Griekse regering zet uiteen dat voor de officiële vertaling van openbare en particuliere documenten binnen het ministerie van Buitenlandse Zaken een vertaaldienst is opgericht. Elke particulier die een vertaling nodig heeft, moet de te vertalen tekst bij deze dienst indienen, en er eveneens het desbetreffende, door dit ministerie vastgestelde recht betalen, tegen afgifte van een kwitantie. Het bedrag van dat recht omvat zowel de vergoeding voor de vertaling als de desbetreffende BTW, die niet afzonderlijk is vermeld.

23 De vertaaldienst van dit ministerie overhandigt vervolgens de teksten aan particulieren die als zelfstandigen vertalen. Deze vertalers staan volgens de Griekse regering niet in een arbeidsverhouding tot het ministerie. Daarnaast voeren zij ook andere beroepen uit, zoals arts of advocaat, die gezien hun aard geen verband houden met de hoedanigheid van ambtenaar. Dit verklaart waarom zij op de plaats en op het tijdstip werken dat hen uitkomt en dat zij naargelang het geleverde werk worden betaald.

24 Na vertaling worden de teksten bij het ministerie van Buitenlandse zaken ingeleverd, waar de betrokken particulieren ze komen halen. Vervolgens worden de voor de vertalingen geïnde rechten door het ministerie verdeeld tussen de vertalers volgens de door een ieder verrichte diensten. Bij de betaling van deze bedragen geeft elke vertaler een kwitantie af, waarop hij zijn vergoeding en de desbetreffende BTW vermeldt. De vertalers betalen die BTW aan de belastingdienst, na aftrek van de BTW die zij voor goederen of diensten hebben betaald.

25 De Griekse regering stelt voor als volgt te antwoorden op de eerste prejudiciële vraag: het volgens de methode van de interne aftrek bepaalde bedrag, dat een zelfstandige dienstverrichter, zelfs onder staatstoezicht, op de factuur of de kwitantie vermeldt en int, heeft de kenmerken van BTW in de zin van de Zesde richtlijn, wanneer de particulier, voor wie de dienst wordt verricht en die eindverbruiker is, aan de staat de BTW heeft betaald die is opgenomen in het bedrag van de volledige vergoeding.

26 Karageorgou stelt met betrekking tot de eerste vraag dat de belasting in kwestie niet de wezenlijke kenmerken van BTW heeft, omdat zij een deel van de vergoeding van de vertalers is dat niet aan derden is aangerekend noch van hen werd ontvangen. Bijgevolg kan deze belasting niet als BTW worden aangemerkt op de enkele grond dat zij als zodanig is vermeld op de door de vertalers afgegeven kwitanties voor vertaaldiensten.

27 Petrova en Vlachos preciseren met gelijksoortige opmerkingen dat de particulieren die een officiële vertaling vragen, bij de indiening van de te vertalen documenten bij het ministerie van Buitenlandse Zaken, de desbetreffende vergoeding betalen die door de bevoegde ambtenaar wordt bepaald en vrij van BTW is. Wanneer de Griekse Staat deze vertaling authentiek maakt door er zijn officiële zegel op aan te brengen, oefent hij zijn overheidsbevoegdheid uit, zodat hij over deze verrichting geen BTW kan heffen. Vervolgens worden de vertalers door het ministerie betaald op basis van de gemaakte vertalingen en de bij ministerieel besluit vastgelegde prijs per bladzijde. Het ministerie nodigt hen daartoe uit een globale kwitantie over te leggen voor de verrichte diensten. Deze kwitantie wordt noodzakelijkerwijs opgesteld door de afdeling boekhouding van het ministerie en omvat een BTW-bedrag dat wordt afgetrokken van hun wettelijke vergoeding, welke bij ministerieel besluit per vertaalde bladzijde is vastgelegd.

28 Het ministerie van Buitenlandse Zaken ontvangt geen BTW (en kan rechtens geen BTW ontvangen) ten laste van particulieren met wie alleen het ministerie een band heeft. In de onderhavige zaak gaat het dan ook niet om een belasting met de kenmerken van BTW, aangezien zij niet wordt en niet kan worden afgewenteld op de eindverbruiker.

29 De Commissie van de Europese Gemeenschappen betoogt dat artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan de BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Bijgevolg is een verrichting (zelfs ten bezwarende titel) van een persoon die niet BTW-plichtig is, niet aan deze belasting onderworpen.

30 In casu hebben volgens de Commissie de nationale rechterlijke instanties reeds geoordeeld dat de vertalers niet aan de BTW zijn onderworpen voor vertalingen die voor het ministerie van Buitenlandse Zaken zijn bestemd, en bovendien dat er zelfs geen sprake

is van een verrichting, inzonderheid ten bezwarende titel, aangezien er vanuit wordt gegaan dat tussen de vertalers en de staat een verhouding van ondergeschiktheid bestaat wat hun bezoldigings- of arbeidsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever betreft, zodat vertalers kunnen worden geacht integrerend deel uit te maken van het personeel van de staat. Hieruit volgt dat het in de eerste prejudiciële vraag bedoelde geval niet binnen de werkingssfeer van de geldende communautaire BTW-wetgeving valt.

31 Het bedrag dat bij vergissing op een factuur is vermeld kan volgens haar bijgevolg niet de kenmerken van BTW in de zin van de Zesde richtlijn hebben, ongeacht of de staat het al dan niet bij vergissing als BTW heeft aangemerkt. Om dezelfde reden is artikel 21, punt 1, sub c, van deze richtlijn in casu evenmin van toepassing. Dit bedrag kan als onverschuldigde betaling zonder meer aan de betrokkene worden terugbetaald.

Beoordeling door het Hof

32 Blijkens de verwijzingsbeschikkingen, die op dit punt door de opmerkingen van de partijen worden bevestigd, wordt de vergoeding van vertalers geacht een bedrag gelijk aan de verschuldigde BTW te omvatten, zodat het bedrag dat hun daadwerkelijk wordt betaald, bestaat uit hun wettelijke vergoeding verminderd met het BTW-bedrag.

33 Om te bepalen of het aldus afgetrokken bedrag als BTW moet worden aangemerkt, moet worden uitgemaakt of de vertalers onderworpen zijn aan de bepalingen inzake BTW voor de diensten die zij voor het ministerie van Buitenlandse Zaken verrichten.

34 Blijkens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW onderworpen.

35 Artikel 4 van de Zesde richtlijn omschrijft welke personen als belastingplichtigen in de zin van deze richtlijn worden beschouwd. Lid 1 van dit artikel omschrijft een belastingplichtige als een persoon die zelfstandig een economische activiteit verricht. Lid 4 van hetzelfde artikel preciseert dat het begrip zelfstandig niet alleen loontrekkenden van belastingheffing uitsluit, maar ook de personen die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

36 Blijkens de verwijzingsbeschikkingen heeft in casu de rechter in eerste aanleg geoordeeld dat tussen de vertalers en het ministerie van Buitenlandse Zaken een verhouding van ondergeschiktheid bestaat wat hun arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden betreft. Op dit punt zijn de vonnissen in eerste aanleg in hoger beroep bevestigd en zijn de arresten in hoger beroep door de Symvoulio tis Epikrateias niet vernietigd. Volgens de verwijzende rechter staan de feiten op dit punt dan ook vast.

37 In haar schriftelijke opmerkingen voor het Hof heeft de Griekse regering de vertalers als zelfstandigen aangemerkt en heeft zij gesteld dat de aard van hun verhouding tot het ministerie van Buitenlandse Zaken door verschillende Griekse rechterlijke instanties nog steeds uiteenlopend wordt beoordeeld. Niettemin heeft deze regering bij haar mondelinge opmerkingen gepreciseerd dat zij de in het vorige punt vermelde rechtspraak niet wou betwisten, volgens welke vertalers hun activiteit uitoefenen in een verhouding van ondergeschiktheid.

38 In dit verband moet erop worden gewezen dat het Hof krachtens artikel 234 EG ? dat uitgaat van een duidelijke scheiding tussen de taken van de nationale rechter en die van het Hof ? bevoegd is zich op basis van de door de nationale rechter omschreven feiten uit te spreken over de uitlegging of geldigheid van een communautair rechtsvoorschrift (arrest van 16 september 1999, WWF e.a., C-435/97, Jurispr. blz. I-5613, punt 31, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Het Hof kan geen standpunt innemen over de aard van de verhouding tussen de vertalers en het ministerie van Buitenlandse Zaken. Om op de prejudiciële vragen te antwoorden, moet het zich baseren op de beoordeling van de verwijzende rechter dat vertalers hun activiteit in een verhouding van ondergeschiktheid uitoefenen.

40 Op basis van dit uitgangspunt moet de conclusie luiden, dat de betrokken vertalers in casu niet zelfstandig een economische activiteit uitoefenen in de zin van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn, zodat zij geen belastingplichtigen in de zin van lid 1 van hetzelfde artikel zijn. Bijgevolg zijn de diensten die zij voor het ministerie van Buitenlandse Zaken verrichten, op grond van artikel 2, punt 1, van deze richtlijn niet aan BTW onderworpen.

41 Wanneer deze vertalers bij vergissing een BTW-bedrag vermelden op facturen voor dergelijke diensten, kan dat bedrag bijgevolg niet als BTW worden aangemerkt.

42 Op de eerste prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het BTW-bedrag dat een persoon die voor de staat diensten verricht, op een factuur vermeldt, niet als BTW moet worden aangemerkt wanneer de betrokkene bij vergissing denkt dat hij deze diensten als zelfstandige verricht, terwijl er in werkelijkheid een verhouding van ondergeschiktheid bestaat.

Tweede prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

43 De Griekse regering stelt dat in de Zesde richtlijn, in het bijzonder in artikel 21, punt 1, sub c, het beginsel van vormelijkheid van de BTW is neergelegd. Wanneer voor een dienstverrichting een kwitantie wordt afgegeven, waarop de dienstverrichter de bovenop de prijs geïnde BTW vermeldt, is er sprake van een verplichting om dat bedrag aan de staat te betalen en is het uitgesloten dat het bedrag wordt teruggegeven als zijnde onverschuldigd betaald. Dit beginsel is in wezen bedoeld ter voorkoming van fiscale fraude, die kan ontstaan wanneer de BTW die op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, onderworpen is aan de aftrekregeling. Zelfs in het geval dat dit bedrag niet binnen de werkingssfeer van de BTW-regeling valt en niet onder de aftrekregeling valt, vereist het beginsel van vormelijkheid dat de op de factuur vermelde BTW aan de staat wordt betaald, zo niet zou de persoon die de kwitantie afgeeft zich zonder oorzaak verrijken ten koste van de verbruikers die de BTW voor de verrichte diensten hebben betaald.

44 Bijgevolg stelt de Griekse regering voor als volgt op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden: van het in artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn neergelegde beginsel van vormelijkheid wordt niet afgeweken wanneer de staat, die de betrokken activiteit uitoefent, als tussenpersoon en niet als belastingplichtige handelt, wanneer de belasting wordt afgewenteld op de eindverbruiker voor wie de vertaaldiensten bestemd zijn, en wanneer de dienstverrichter aan de belastingdienst de ontvangen BTW betaalt na aftrek van de eventuele voorbelasting, en hij dus met andere woorden de aftrekregeling toepast.

45 Karageorgou stelt dat artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de herziening van de BTW die bij vergissing op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, in het bijzonder wanneer het ter voorkoming van belastingfraude of belastingontduiking niet nodig is de mogelijkheid van een herziening en een verzoek om terugbetaling van de bij vergissing vermelde BTW uit te sluiten.

46 Petrova en Vlachos menen dat het beginsel van vormelijkheid van de belasting in casu niet van toepassing is, aangezien het hier niet gaat om BTW. Dit beginsel kan volgens hen niet gelden in de gevallen waarin het niet kan worden toegepast en de BTW niet wordt afgewenteld zodat de marktdeelnemer zich niet heeft verrijkt.

47 De Commissie stelt vast dat de Zesde richtlijn geen bepalingen bevat inzake de regularisatie van BTW die bij vergissing op een factuur is vermeld door de opsteller ervan. Bijgevolg staat het in beginsel aan de lidstaten om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte op een factuur vermelde BTW kan worden geregulariseerd.

Beoordeling door het Hof

48 Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk BTW aan de staat moet worden afgedragen wanneer zij op de factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, zich verzet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als BTW op een factuur is vermeld, wanneer de staat niet als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van deze richtlijn optreedt en deze belasting niet op de eindverbruiker is afgewenteld.

49 De Zesde richtlijn bevat geen uitdrukkelijke bepalingen voor het geval dat de BTW bij vergissing op een factuur is vermeld, hoewel zij niet verschuldigd is. Zolang de gemeenschapswetgever deze lacune niet verhelpt, staat het dan ook aan de lidstaten om er een oplossing voor te vinden (arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punten 48 en 49).

50 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van het beginsel van neutraliteit van de BTW in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (arrest van 13 december 1989, Genius Holding, C-342/87, Jurispr. blz. I-4227, punt 18). Wanneer de opsteller van de factuur echter het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de BTW, dat de ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur (arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punten 60 en 63).

51 Zoals blijkt uit de punten 40 en 41 van het onderhavige arrest, zijn de diensten waarvan sprake in het hoofdgeding, niet aan BTW onderworpen en kan het bedrag dat bij vergissing als BTW op de factuur voor deze diensten is vermeld, derhalve niet als BTW worden aangemerkt.

52 Bij de regularisatie van het aldus vermelde bedrag, dat in geen geval BTW kan uitmaken, bestaat er geen enkel gevaar voor verlies van belastinginkomsten in het kader van de BTW-regeling. Bijgevolg is het bewijs van de goede trouw van de opsteller van de factuur overeenkomstig de in punt 50 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak geen vereiste voor de regularisatie van het ten onrechte gefactureerde bedrag.

53 Hieruit volgt dat op de tweede vraag moet worden geantwoord, dat artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als BTW op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, wanneer de betrokken diensten niet aan BTW zijn onderworpen en het gefactureerde bedrag dus niet als BTW kan worden aangemerkt.

Kosten

54 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de Dioikitiko Efeteio Athinon bij beschikkingen van 31 januari 2002 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Het bedrag dat een persoon die voor de staat diensten verricht, als belasting over de toegevoegde waarde op een factuur vermeldt, moet niet als belasting over de toegevoegde waarde worden aangemerkt wanneer deze persoon bij vergissing denkt dat hij deze diensten als zelfstandige verricht, terwijl er in werkelijkheid een verhouding van ondergeschiktheid bestaat.

2) Artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzet zich niet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als belasting over de toegevoegde waarde op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, wanneer de betrokken diensten niet aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen en het gefactureerde bedrag dus niet als belasting over de toegevoegde waarde kan worden aangemerkt.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Colneric

Cunha Rodrigues

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 november 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris

1 – Procestaal: Grieks.